

Tilburg University

Kroniek belastingen en mensenrechtenverdragen 2014-2015

Pauwels, Melvin

Published in:
NJCM-bulletin

Publication date:
2016

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):
Pauwels, M. (2016). Kroniek belastingen en mensenrechtenverdragen 2014-2015. *NJCM-bulletin*, 41(1), 19-43.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

KRONIEK BELASTINGEN EN MENSENRECHTENVERDRAGEN: 2014-2015

Melvin Pauwels *

In deze kroniek wordt verslag gedaan van de ontwikkelingen in de fiscaalrechtelijke jurisprudentie voor zover deze beïnvloed wordt door mensenrechtelijke normen. Aan bod komt zowel de nationale jurisprudentie, hoofdzakelijk van de Hoge Raad, als de internationale jurisprudentie, vooral die van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De verslagperiode betreft de periode 1 januari 2014 tot 1 januari 2016. De bijdrage is afgesloten op 15 januari 2016. De vorige kroniek is gepubliceerd in *NTM/NJCM-Bull.* 2014, p. 25-61 en *MBB* 2014, p. 165-188.

Wolters Kluwer Navigator | NTM-NJCM Bull. 2016/02

1 Inleiding

De betekenis van mensenrechtenverdragen voor belastingheffing laat zich illustreren door het jaarverslag van de Hoge Raad der Nederlanden over 2014.¹ In twee van de vijf arresten van de belastingkamer die daarin uitgebreider worden besproken, spelen EVRM-bepalingen een belangrijke rol. In het jaarverslag wordt bovendien impliciet nog een andere functie (dan die van directe rechtsbescherming) genoemd van de mogelijkheid dat burgers zich voor de rechter op mensenrechtenverdragen kunnen beroepen, namelijk een signaalfunctie voor de belastingwetgever. In verband met de toename van massale bezwaren waarin wordt aangevoerd dat de nationale wet in strijd is met het Europese recht of de mensenrechten, wordt opgemerkt (p. 42) dat 'het gegeven dat veel burgers de moeite nemen om de verbindendheid van belastingwetgeving te bestrijden, (...) een aanwijzing [kan] zijn dat de kwaliteit van die wetgeving te wensen overlaat.'

Deze kroniek doet verslag van jurisprudentie in de periode 1 januari 2014 tot 1 januari 2016, waarbij de nadruk ligt op jurisprudentie van het EHRM² en die van de Hoge Raad. Hier en daar verwijs ik ook kort naar fiscale jurisprudentie op het gebied van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie (hierna: Handvest), nu de daarin neergelegde grondrechten (gedeeltelijk) nauw verwant zijn met de door het EVRM gewaarborgde rechten.³ De in deze

■ Mr. dr. M.R.T. Pauwels is verbonden aan het Fiscaal Instituut Tilburg van de Tilburg University en werkzaam als rechter bij de Rechtbank Zeeland-West-Brabant; melvinpauwels@gmail.com.

1 Te raadplegen via www.rechtspraak.nl.

2 Of ik alle relevante fiscale EHRM-zaken in deze kroniekperiode getraceerd heb, durf ik niet met zekerheid te stellen gelet op de grote hoeveelheid EHRM-jurisprudentie. Naast het doorzoeken van de *Hudoc*-database heb ik fiscale EHRM-jurisprudentie opgespoord via met name de jurisprudentietijdschriften *EHRC* en *H&I* en de overzichtsartikelen van Philip Baker in *European Taxation* (2014, p. 250-252; 2015, p. 107-110).

3 Zie in deze kroniekperiode over de invloed op het belastingrecht uitgebreider bijv. E. Poelmann, 'Some fiscal issues of the Charter of Fundamental Rights of the European Union', *Intertax* 2015/2.

kroniekperiode verschenen literatuur over belastingen en mensenrechtelijke normen breng ik vooral via voetnoten onder de aandacht. De nadruk ligt in deze publicatie op inventarisatie en systematisering. Hier en daar plaats ik een kanttekening.

2 Algemeen

2.1 Werkingssfeer Handvest

In de vorige kroniek heb ik de zaak *Åkerberg Fransson* gesignaleerd, welke zaak ook ver buiten het fiscale discours veel aandacht heeft getrokken omdat het oordeel van het HvJ EU in deze zaak van groot belang is voor het toepassingsbereik van het Handvest.⁴ In verband met een fiscale boete die was opgelegd wegens de niet-nakoming van btw-verplichtingen was de vraag gerezen of sprake was van schending van artikel 50 Handvest (*ne bis in idem*). Het HvJ EU beantwoordde de voorvraag of de zaak wel onder het toepassingsbereik van het Handvest viel, bevestigend. Dat was niet zonder meer vanzelfsprekend omdat de nationale materiële btw-regelgeving weliswaar uit EU-regelgeving (de btw-richtlijn) voortvloeit, maar er geen EU-regelgeving is die ziet op de sancties op het niet-nakomen van verplichtingen op btw-gebied. In deze kroniekperiode heeft de Hoge Raad onder verwijzing naar dit arrest geoordeeld dat de aansprakelijkheidstelling voor verschuldigde omzetbelasting op de voet van de Invorderingswet ook binnen het toepassingsgebied van het Unierecht valt.⁵ Ook ‘echte’ strafprocedures ter zake van btw vallen onder de reikwijdte van het Unierecht en het Handvest.⁶

Indien het om een volledig interne situatie gaat zonder enig aanknopingspunt met het Unierecht, is het Handvest niet van toepassing.⁷ Opvallend tegen deze achtergrond is de prejudiciële vraag van de Hoge Raad aan het HvJ EU in een – hier ook in par. 5.3 vermelde – zaak, die een volledig interne situatie betreft, over het toepassingsbereik van het algemene unierechtelijke beginsel van non-discriminatie op grond van leeftijd met betrekking tot een fiscale regeling (inzake scholingsaftrek) die het recht van de Unie niet ten uitvoer brengt.⁸ Het lijkt niet voor de hand te liggen dat het beginsel in een dergelijke situatie van toepassing is, aangezien – zoals de Hoge Raad overigens ook signaleert – de werkingssfeer van dat beginsel dan zou verschillen van dat van het Handvest.

3 Recht op een behoorlijk proces

3.1 Zakelijk toepassingsbereik artikel 6 EVRM

4 HvJ EU 26 februari 2013, FC-617/10 (Hans Åkerberg Fransson), *BNB* 2014/15 (m.nt. Van Eijdsden), en *EHRC* 2013/112 (m.nt. Morijn).

5 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB* 2015/207 (m.nt. Vetter).

6 HvJ EU 8 september 2015, C-105/14 (Taricco e.a.), *EHRC* 2015/228 (m.nt. Timmerman).

7 Zie bijv. HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3270, *V-N* 2015/59.6, en onderdeel 4.1 van de conclusie van Wattel voor HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2796, *V-N* 2015/48.6, *AB* 2015/417 (m.nt. Ortlep).

8 HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, *V-N* 2015/53.8.

Het EHRM heeft ook in deze kroniekperiode vastgehouden aan zijn in de zaak *Ferrazzini* uitgezette lijn die inhoudt dat artikel 6 EVRM niet van toepassing is op zuivere belastinggeschillen. Geschillen over belastingheffing zijn volgens het EHRM niet aan te merken als de *determination of civil rights and obligations*.⁹

Zoals ook in eerdere kronieken is vermeld kan (de rechtspraak over) artikel 6 EVRM toch van betekenis zijn voor belastingheffing, aangezien de uit dat artikel afgeleide normen veelal zijn te zien als fundamentele rechtsbeginselen. Een voorbeeld van de reflexwerking in deze kroniekperiode vermeld ik in par. 3.2. Verder kan artikel 6 EVRM indirect toch van toepassing zijn in een belastingzaak; zie de in par. 3.5 behandelde *Melo Tadeu* zaak.

Een belastingzaak valt wel onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM voor zover het geschil een fiscale boete betreft, omdat daarbij sprake is van een *criminal charge*, ook indien de fiscale boete een laag bedrag betreft.¹⁰

Het concept *criminal charge* in de zin van artikel 6 EVRM roept op fiscaal terrein soms afbakeningsvragen op met betrekking tot maatregelen die de wetgever niet als punitieve sanctie heeft aangemerkt, maar waarvan zou kunnen worden betoogd dat die wel afschrikwekkend en ingrijpend (kunnen) zijn.¹¹ Zo maakte ik in de vorige kroniek melding van een uitspraak van een hof dat de naheffing in de motorrijtuigenbelasting bij een onjuist gebruik van het handelaarskenteken had aangemerkt als een *criminal charge*, omdat geen sprake is van compensatie voor onbetaald gebleven belasting maar van een bestraffing voor het niet-voldoen aan de gestelde voorwaarden voor motorrijtuigen in bedrijfsvoorraad. De Hoge Raad heeft inmiddels in andere zin geoordeeld.¹² Eerst overwoog de Hoge Raad, mede onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis, dat de naheffingsregeling niet is bedoeld als bestraffing. Vervolgens overwoog hij dat voor zover de maatregel al een afschrikwekkende of bestraffende werking heeft, de niet-punitieve strekking van de maatregel zozeer blijft overwegen dat niet kan worden gesproken van een *criminal charge*. Deze lijn van redeneren komt overeen met die in een eerder arrest inzake een andere naheffingsmaatregel in de motorrijtuigenbelasting.¹³

3.2 Toegang tot de rechter¹⁴

Het arrest *BNB 2014/135* betreft een voorbeeld van de reflexwerking van artikel 6 EVRM. Aan de orde was dat een hof had geoordeeld dat de financiële omstandigheden van de desbetreffende

9 EHRM 12 juli 2001, 44759/98 (*Ferrazzini/Italië*), *BNB* 2005/222. Zie in deze kroniekperiode bijv. EHRM 25 november 2014, 51269/07 (*Pákozdi/Hongarije*), *H&I* 2015/54 (m.nt. Poelmann). Zie ook HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:699, *BNB* 2014/135 en HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3270, *V-N* 2015/59.6.

10 EHRM 23 november 2006, 73053/01 (*Jussila/Finland*), *BNB* 2007/150. Zie in deze kroniekperiode bijv. EHRM 25 november 2014, 51269/07 (*Pákozdi/Hongarije*), *H&I* 2015/54 (m.nt. Poelmann), EHRM 2 februari 2015, 53753/12 (*Kiiveri/Finland*), *EHRC* 2015/86, par. 32, en EHRM 10 februari 2015, 53197/13 (*Österlund/Finland*).

11 Vgl. ook de in par. 6.1 vermelde zaak *Italmoda*.

12 HR 19 december 2014, ECLI:NL:HR:2014:3612, *BNB* 2015/44 (zie ook van diezelfde datum het arrest ECLI:NL:HR:2014:3614, *BNB* 2015/45).

13 HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:973, *BNB* 2014/17.

14 Zie verder ook HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:280, *BNB* 2014/84, waarin werd geoordeeld dat geen cassatieberoep mogelijk is tegen een uitspraak van de CRvB betreffende een besluit ingevolge de Wet arbeidsongeschiktheidsvoorziening militairen; in de voorafgaande conclusie van A-G Wattel zijn enige beschouwingen te vinden inzake het EVRM.

belanghebbende zodanig waren dat deze aan betaling van het volledige bedrag van griffierecht in de weg staan. De vraag was echter of er wel een juridische basis is voor deze beperking van griffierecht in belastingzaken, aangezien de Awb daarin niet voorziet en artikel 6 EVRM niet van toepassing is op belastingzaken. De Hoge Raad toonde zich creatief. Hij leidde eerst uit de wetsgeschiedenis af dat de wetgever als uitgangspunt heeft genomen gevallen waarin de betrokkenen over de financiële middelen beschikken om het verschuldigde griffierecht te betalen, en dus in staat zijn de daaruit voortvloeiende last af te wegen tegen het nut van het voeren van een gerechtelijke procedure. Vervolgens overwoog hij dat zich gevallen kunnen voordoen waarin heffing van griffierecht het voor de rechtzoekende onmogelijk, althans uiterst moeilijk maakt om gebruik te maken van een door de wet opengestelde bestuursrechtelijke rechtsgang. Omdat in een dergelijk geval de door de wetgever beoogde afweging naar haar aard niet kan plaatsvinden, kan – aldus de Hoge Raad – ‘mede gelet op het belang dat in een rechtsstaat toekomt aan de toegang tot een onafhankelijke rechterlijke instantie, welk belang mede ten grondslag ligt aan artikel 6 EVRM en artikel 47 van het Handvest’ in een dergelijk geval ook buiten de werkingssfeer van de genoemde artikelen niet worden aanvaard dat een (hoger) beroep wegens het onbetaald blijven van griffierecht niet-ontvankelijk wordt verklaard.¹⁵

3.3 Onpartijdige rechter

Het komt zelden voor dat de Hoge Raad een klacht inzake de onpartijdigheid van een rechter gegrond acht, maar in het arrest *BNB 2015/46* was dit wel het geval.¹⁶ De Hoge Raad was van oordeel dat bepaalde omstandigheden tezamen zwaarwegende aanwijzingen opleverden die de objectief gezien gerechtvaardigde vrees konden doen ontstaan dat wat betreft een raadsheer van het hof geen sprake is geweest van rechterlijke onpartijdigheid. Tot die omstandigheden behoorden onder meer dat deze raadsheer vóór zijn toetreden tot de rechterlijke macht lid was geweest van de coördinatiegroep constructiebestrijding van de Belastingdienst en dat de toenmalige Staatssecretaris van Financiën op enig moment in een toespraak de bestrijding van de zogenoemde – in de uitspraak van het hof aan de orde zijnde – oogst-op-stamconstructies tot een van de ‘greatest hits’ van die groep heeft aangemerkt.

Het komt evenmin vaak voor in Nederland dat een bestuursorgaan klaagt over de partijdigheid van een rechter. De Staatssecretaris van Financiën deed dat wel in de ‘tipgevers-zaak’ over een hof. De Hoge Raad ging daarin niet mee.¹⁷

3.4 Recht op een hoorzitting

Eerder heeft het EHRM in de zaak *Jussila* beslist dat, kort gezegd, in zaken waarin weliswaar sprake is van een *criminal charge* maar die niet tot de harde kern van het strafrecht behoren –

¹⁵ HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:699, *BNB 2014/135*. Een verdere gedetailleerde uitwerking is gegeven in het arrest HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:354, *BNB 2015/197* (m.nt. Van Eijdsen), waarin aangesloten wordt bij CRvB 13 februari 2015, ECLI:NL:CRVB:2015:282.

¹⁶ HR 14 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3041, *BNB 2015/46*.

¹⁷ HR 18 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3600, *V-N 2015/66.4*.

zoals fiscale boeten – de mogelijkheid bestaat dat de eisen van een behoorlijk proces minder strikt worden toegepast.¹⁸ Het is nog onduidelijk welke eisen in dergelijke zaken minder strikt kunnen worden toegepast en onder welke omstandigheden dat toegestaan is. Duidelijk is wel – nu dat in de *Jussila*-zaak aan de orde was – dat het minder hoge niveau aan rechtsbescherming kan zien op het recht op een hoorzitting.¹⁹ In deze kroniekperiode heeft het EHRM de *Jussila*-leer niet toegepast in een Hongaarse zaak. Nadat in lagere instantie de betrokken fiscale boetes waren vernietigd, stelde de Hongaarse hoogste rechter de belastingautoriteiten in het gelijk en handhaafde deze rechter de boetes, zonder een hoorzitting te hebben gehouden. Het EHRM achtte dit laatste in strijd met artikel 6 EVRM.²⁰ Bij dat oordeel speelde in het bijzonder een rol dat sprake was van een wettelijke omkering van de bewijslast én een onverwachte herbeoordeling²¹ van de feiten en de bewijsmiddelen. Dit laatste maakte ook dat aan de belanghebbende niet werd tegengeworpen dat hij niet had verzocht om een hoorzitting. De twee *dissenters* dachten daar anders over, mede in het licht van de *Jussila*-leer.

3.5 Het vermoeden van onschuld

De Portugese zaak *Melo Tadeu* is een voorbeeld van een geval waarin een belastingzaak via een parallelle strafzaak meegetrokken wordt onder het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM.²² Aan de orde was dat klaagster in een strafzaak wegens belastingfraude in verband met openstaande belastingschulden van een bedrijf uiteindelijk was vrijgesproken. In een fiscale (invorderingsrechtelijke) procedure werd echter toegestaan dat de nog openstaande belastingschuld bij haar werd ingevorderd door beslaglegging. Het verweer dat zij in de strafzaak was vrijgesproken, werd verworpen. Het EHRM is van oordeel dat nu zowel de strafrechtelijke als de fiscale procedure betrekking heeft op de aansprakelijkheid van klaagster voor de belastingschuld van het bedrijf, de zaak binnen de reikwijdte van artikel 6, tweede lid, EVRM valt. Vervolgens overweegt het EHRM dat – gelet op de onschuldspresumptie – een vrijspraak in een strafrechtelijke procedure in overweging dient te worden genomen in zaken die daarop volgen. In dit geval heeft men echter geen acht geslagen op de vrijspraak van klaagster. In de fiscale procedure is bovendien een element voor waar aangenomen dat niet kon worden bewezen in de strafrechtelijke procedure. Hiermee is de vrijspraak in twijfel getrokken en daarmee een inbreuk gemaakt op de onschuldspresumptie, aldus het EHRM.

Hoewel deze uitspraak een specifieke casus betreft, kan de uitspraak mogelijk een grotere impact hebben gelet op de gedachtegang van het EHRM in bepaalde overwegingen. Zo is het in theorie denkbaar dat een fiscale rechter tot het oordeel komt dat een bepaald feit aannemelijk is gemaakt voor de belastingheffing, terwijl de strafrechter eerder datzelfde feit niet bewezen achtte in de strafrechtelijke procedure. Gelet op de zaak *Melo Tadeu* rijst de vraag of de fiscale

18 EHRM 23 november 2006, 73053/01 (*Jussila/Finland*), BNB 2007/150 (m.nt. Feteris).

19 Dit was voor de Hoge Raad aanleiding om 'om te gaan' in HR 23 september 2011, ECLI:NL:HR:2011:BT2295, FED 2012/94 (m.nt. Pauwels).

20 EHRM 25 november 2014, 51269/07 (*Pákozdi/Hongarije*), H&I 2015/54 (m.nt. Poelmann). De tegemoetkoming voor de schending betrof overigens niet een bedrag gelijk aan de boete, maar een kleiner bedrag; het EHRM zag geen causaal verband tussen de schending en de boete.

21 Dit element maakt dat deze zaak niet direct relevant lijkt voor de Nederlandse cassatieprocedure.

22 EHRM 23 oktober 2014, 27785/10 (*Melo Tadeu/Portugal*), EHRC 2015/15, H&I 2015/29 (m.nt. Thomas).

rechter wel de mogelijkheid heeft om tot dat oordeel te komen – aangezien dat twijfel over de onschuld zou kunnen oproepen – ook al zou het verschil in uitkomst juridisch te verklaren zijn (bijvoorbeeld door het verschil tussen het fiscale recht en strafrecht wat betreft het bewijskader waaronder de bewijsmiddelen en de vereiste zwaarte van het bewijs).

Inmiddels heeft de Hoge Raad ter zake van de specifieke situatie waarin de uitsluiting van bewijs in een strafzaak had geleid tot een vrijspraak terwijl de belastingrechter vervolgens tot een oordeel komt dat wél op dat bewijs is gebaseerd, overwogen dat een dergelijk oordeel op zichzelf geen inbreuk maakt op het vermoeden van onschuld. Dat kan anders zijn indien de uitspraak van de belastingrechter gelet op de bewoordingen daarvan twijfel oproept over de juistheid van een vrijspraak van hetgeen de verdachte in de strafzaak werd verweten, aldus de Hoge Raad.²³

Een interessant arrest over de verhouding tussen de onschuldpresumptie en (wettelijke) bewijsvermoedens betreft het arrest *BNB 2015/57*. Dit arrest is tevens een voorbeeld van EVRM-conforme interpretatie van een wettelijke bepaling. Artikel 30a Wet op de loonbelasting 1964 brengt kort gezegd mee dat indien op enig tijdstip wordt geconstateerd dat een werknemer niet in de loonadministratie is opgenomen, de werknemer wordt geacht van de inhoudingsplichtige gedurende ten minste zes maanden voorafgaande aan dat tijdstip loon te hebben genoten tot ten minste een bepaald nader omschreven bedrag, behoudens voor zover overtuigend tegendeelbewijs wordt geleverd. De Hoge Raad oordeelde dat de zesmaandsfictie niet leidend is voor de beoordeling van de bij de naheffing opgelegde vergrijpboete.²⁴ De zesmaandsfictie heeft volgens de Hoge Raad niet tot gevolg dat zonder nadere bewijsvoering door de inspecteur kan worden aangenomen dat de inhoudingsplichtige het beboetbare feit heeft begaan met betrekking tot alle aangiftetijdvakken die zijn gelegen in de zesmaandsperiode. Een andere opvatting zou ook niet verenigbaar zijn met het door artikel 6 EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld, aldus de Hoge Raad. Weliswaar mag bij het bewijs van een beboetbaar feit binnen redelijke grenzen gebruik worden gemaakt van (wettelijke) vermoedens maar uit de enkele vaststelling dat een persoon bij de inhoudingsplichtige in dienstbetrekking is en niet in de loonadministratie is opgenomen, vloeit geen vermoeden voort op grond waarvan bij gebreke van (overtuigend) tegenbewijs redelijkerwijs mag worden aangenomen dat die situatie al ten minste zes maanden bestaat.

3.6 Het recht om geen bewijs tegen zichzelf te hoeven leveren

Een terugkerend thema in de kronieken over belastingen en mensenrechten betreft de spanning tussen de fiscale inlichtingenverplichtingen voor belastingplichtigen enerzijds en het verbod op gedwongen zelfincriminatie anderzijds. Deze spanning doet zich in het bijzonder voor indien (de kans bestaat dat) de inspecteur voor de bewijslevering voor de fiscale boete gebruik maakt van bewijsmateriaal dat een belanghebbende (heeft) verstrekt om te voldoen aan zijn fiscale verplichtingen (al dan niet onder de dreiging van sancties bij niet voldoen aan die verplichtingen). Het wil met betrekking tot dit thema maar niet rustiger worden, vooral omdat in (een deel van) de literatuur en ook bij advocaten-generaal minstens twijfel bestaat over de juistheid van de

²³ HR 20 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:643, *BNB 2015/173* (m.nt. De Bont).

²⁴ HR 7 november 2014, ECLI:NL:HR:2014:3117, *BNB 2015/57* (m.nt. Albert).

koers die de Hoge Raad vaart. Deze twijfel ziet op de rechtsopvatting van de Hoge Raad dat, kort gezegd, het verbod op gedwongen zelfincriminatie zich niet ertegen verzet dat bij de beoordeling of een fiscale boete terecht is opgelegd ook acht wordt geslagen op bewijsmateriaal dat weliswaar van de beboete belanghebbende is verkregen onder 'dwang' van (sancties op niet-nakoming van) fiscale inlichtingenverplichtingen, maar dat niet zijn bestaan dankt aan de wil van de beboete.²⁵ Daarbij richt de kritiek zich vooral op de (enge) invulling die de Hoge Raad geeft aan het concept van 'wilsonafhankelijk materiaal' (gebaseerd op de zaak *Saunders*²⁶).²⁷ In deze kroniekperiode heeft de Hoge Raad – zowel zijn civiele kamer, zijn strafkamer, als zijn belastingkamer – expliciet vastgehouden aan zijn eerdere jurisprudentie. Zo oordeelde de Hoge Raad dat een hof ten onrechte de wils(on)afhankelijkheid had verbonden aan het antwoord op de vraag of de gevorderde bescheiden zonder medewerking van de betrokkene kunnen worden verkregen.²⁸

In de vorige kroniek is een arrest van de civiele kamer besproken dat zag op het geval dat de fiscus door middel van een civielrechtelijke dwangsom nakoming door een belastingplichtige van een fiscale inlichtingenverplichting wilde afdwingen.²⁹ De Hoge Raad stond dit toe, zij het met de restrictie dat het eventueel verstrekke wilsafhankelijk materiaal uitsluitend wordt gebruikt voor de belastingheffing.³⁰ Deze zaak heeft haar vervolg gehad voor het EHRM in de zaak *Van Weerelt*. Het EHRM accepteerde dat belanghebbende gedwongen kon worden om de gevraagde informatie te verstrekken voor belastingdoeleinden. Voor het overige biedt de uitspraak niet de gehoopte duidelijkheid over de hele 'Saunders-kwestie'. Het EHRM constateerde namelijk dat er nog geen sprake was van een *criminal charge* en overwoog vervolgens dat het geen aanleiding zag om in dit stadium al een oordeel te geven of aan de vereisten van artikel 6 EVRM wordt voldaan in een eventuele toekomstige procedure.³¹ De prangende vraag of

25 HR 21 maart 2008, ECLI:NL:HR:2008:BA8179, BNB 2008/159, HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, NJ 2013/435, BNB 2014/101 (m.nt. Van Eijdsen), en HR 25 oktober 2013, ECLI:NL:HR:2013:1042, NJ 2013/559, BNB 2014/205 (m.nt. Van Eijdsen).

26 EHRM 17 december 1996, 19187/91 (Saunders/VK), BNB 1997/254.

27 Zo stelde A-G Wattel in onderdeel 6.2 van zijn conclusie van 19 december 2014 (ECLI:NL:PHR:2014:2347) dat zijns inziens 'de EHRM-arresten in de zaken J.B. v Switzerland, Chambaz c. Suisse, Marttinen en Choudhary v UK (...) geen andere conclusie [toelaten] dan dat de nemo tenetur-waARBorg niet beperkt is tot een verklaringsvrijheid onder verhoor, maar een waarborg inhoudt tegen het gebruik van methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused óók waar het gaat om afdwingen van mogelijk belastende documenten of ander pre-existing bewijsmateriaal.' Vgl. ook onderdeel 4.38 van de conclusie van A-G Niessen van 19 december 2014 (ECLI:NL:PHR:2014:2728). Wat betreft literatuur zie bijv. P. de Haas en A.B. Vissers, 'Nemo tenetur-beginsel; verklaar je nader', TFB 2014/1; M. Muller, 'Nemo tenetur versus informatieverplichtingen: vragen staat vrij...?', NTFR-Artikelen 2014/19; F.J.P. Haas, 'Fiscale boeten', in: *Boeten en andere bestraffende sancties: een nieuw perspectief?*, VAR-preadvies 152, p. 236-238; R. Stijnen, 'Saunders en J.B. rivisited. Wat te doen met onder druk verkregen wilsafhankelijk bewijsmateriaal', Tijdschrift voor Sanctierecht & Compliance 2014, nr. 4; S.F. van Immerseel, 'Informatieverplichtingen bij een boeterechtelijk of strafrechtelijk onderzoek', TFB 2015/5.

28 HR (civiele kamer) 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1130, NJ 2015/265. Zie verder ook de arresten van de belastingkamer HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206 (m.nt. Van Eijdsen), en HR 29 mei 2015, ECLI:NL:HR:2015:1359, V-N 2015/28.7, alsmede het arrest van de strafkamer HR 24 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3354.

29 HR 12 juli 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ3640, BNB 2014/101 (m.nt. Van Eijdsen), NJ 2013/435 (m.nt. Zwemmer).

30 In deze kroniekperiode is gebleken dat een dergelijke restrictie daarentegen niet hoeft te worden gegeven indien de fiscus afdwinging van nakoming van de informatieverplichting kracht bijzet door een – in beginsel tot omkering van de bewijslast leidende – informatiebeschikking te nemen; zie HR 8 augustus 2014, ECLI:NL:HR:2014:2144, BNB 2014/206, met kritische noot Van Eijdsen.

31 EHRM 16 juni 2015, 784/14 (Van Weerelt/Nederland), H&I 2015/266 (m.nt. Thomas). Zie over deze zaak ook J.H. Asbreuk, 'Gedwongen informatieverstrekking en art. 6 EVRM', NTFR-Beschouwingen 2015/39.

bewijsmateriaal – dat naar zijn aard niet zijn bestaan dankt aan de wil van de belanghebbende, maar dat de fiscus alleen heeft kunnen verkrijgen door met een (forse) dwangsom afgedwongen actieve medewerking van de belanghebbende – mag worden gebruikt als bewijs voor de boete, lijkt nog niet beantwoord.

3.7 Motivering van de uitspraak

Uit rechtspraak van het EHRM volgt dat artikel 6 EVRM kan meebrengen dat de rechter dient te motiveren waarom hij een verzoek van een partij tot het stellen van prejudiciële vragen aan het HvJ EU afwijst. Tegen deze achtergrond heeft A-G Wattel de belastingkamer van de Hoge Raad geadviseerd om aan het HvJ EU de prejudiciële vraag te stellen of artikel 47 Handvest zich ertegen verzet dat de Hoge Raad een dergelijk verzoek ongemotiveerd passeert dan wel alle klachten in die zaak vereenvoudigd afdoet met de ‘80a RO’- of de ‘81 RO’-formule. De belastingkamer heeft dit advies niet gevolgd, daarbij verwijzend naar een arrest van de strafkamer.³²

3.8 Verdedigingsbeginsel

Een in de jurisprudentie van het HvJ EU tot ontwikkeling gekomen beginsel is het verdedigingsbeginsel. Uit dat beginsel vloeit voort het recht van eenieder om te worden gehoord alvorens een bezwarend besluit wordt genomen. Het HvJ EU heeft in deze kroniekperiode prejudiciële vragen beantwoord die de Hoge Raad had gesteld mede naar aanleiding van het *Sopropé*-arrest.³³ De strekking van de antwoorden is kort gezegd: (i) op het verdedigingsbeginsel en het recht om te worden gehoord kan door particulieren rechtstreeks een beroep worden gedaan; (ii) indien belanghebbende niet gehoord is voorafgaand aan het bezwarende besluit, zijn in beginsel de rechten van verdediging geschonden; (iii) niet van belang daarbij is dat belanghebbende alsnog kan worden gehoord in de bezwaarfase, (iv) schending leidt niet zonder meer tot vernietiging van het besluit.³⁴ In verband met dit laatste punt geeft het HvJ EU aan de Hoge Raad mee dat de nationale rechter bij de beoordeling van de gevolgen van de schending van het recht om te worden gehoord, ermee rekening kan houden dat een dergelijke schending pas tot nietigverklaring leidt, wanneer de administratieve procedure zonder deze onregelmatigheid een andere afloop zou kunnen hebben gehad. Opmerking verdient dat het unierechtelijke verdedigingsbeginsel niet over de volle breedte van het belastingrecht kan worden ingeroepen; het beginsel is alleen van toepassing bij zaken die onder het toepassingsbereik van het EU-recht vallen zoals btw- en douanezaken.³⁵ Inmiddels heeft de Hoge Raad beslist dat het verdedigings-

32 HR 25 september 2015, ECLI:NL:HR:2015:2796, *V-N* 2015/48.6, *AB* 2015/417 (m.nt. Ortlep); het arrest van de strafkamer is HR 26 mei 2015, 14/02274, ECLI:NL:HR:2015:1332, *NJ* 2015/337.

33 HvJ 18 december 2008, nr. C-349/07 (*Sopropé*).

34 HvJ EU 3 juli 2014, C-129/13 en C-130/13 (*Kamino en Datema*), *BNB* 2014/231 (m.nt. Van Casteren). Zie hierover bijv. A. Buijze, ‘Het Hof van Justitie in *Kamino-Datema*: horen in bezwaar onder voorwaarden gesanctioneerd’, *NTER* 2014, p. 299-304.

35 Zo kon het verdedigingsbeginsel niet worden ingeroepen in de inkomstenbelastingzaak aan de orde in HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:3270, *V-N* 2015/59.6.

beginsel ook van toepassing is bij aansprakelijkheidstelling voor btw-schulden.³⁶ Andere kwesties die in vervolgjurisprudentie aan de orde zijn geweest, zijn onder meer (i) dat het verdedigingsbeginsel ook ingeroepen kan worden bij fraude,³⁷ (ii) onder welke omstandigheden het niet-horen voorafgaand aan het bezwarende besluit geoorloofd kan zijn (aangezien het verdedigingsbeginsel geen absolute gelding heeft)³⁸ en ten slotte (iii) hoe het 'mogelijk andere afloop'-criterium moet worden begrepen.³⁹ Ik schat in dat vooral dat laatste criterium nog de nodige procedures zal opleveren.

In de zaak *Unitrading* was aan de orde dat de douaneautoriteiten op basis van een onderzoek door een Amerikaans laboratorium tot de conclusie waren gekomen dat de knoflook uit een ander land kwam dan de belanghebbende had aangegeven. De vraag rees of artikel 47 Handvest meebrengt dat de onderzoeksresultaten door de rechter niet in aanmerking mogen worden genomen aangezien de douaneautoriteiten bepaalde vragen van de belanghebbende niet konden beantwoorden omdat het Amerikaanse laboratorium weigerde de gevraagde informatie te verstrekken. Het HvJ EU heeft daarop in de kern een ontkennend antwoord gegeven; het is aan de nationale rechter om, met inachtneming van het doeltreffendheidsbeginsel en het gelijkwaardigheidsbeginsel, op basis van de nationale procesregels te oordelen over de bewijslevering.⁴⁰ De Hoge Raad heeft inmiddels de zaak verwezen naar een verwijzingshof.⁴¹

3.9 Berechting binnen een redelijke termijn

In eerdere kronieken is uitgebreid stilgestaan bij de jurisprudentie van de belastingkamer van de Hoge Raad over overschrijding van de redelijke termijn. Over dit onderwerp zijn in de onderhavige kroniekperiode geen belangrijke ontwikkelingen in de nationale jurisprudentie te melden; wel zijn er de nodige verfijningen voortbouwend op de eerder geformuleerde algemene uitgangspunten.

Vermelding verdient nog wel een uitspraak van het EHRM betreffende een Portugese wettelijke regel die inhoudt dat een strafrechtelijke procedure wordt opgeschort gedurende een parallelle fiscale procedure. Het EHRM overwoog in de kern dat een dergelijke regel de nationale gerechten er niet van mag weerhouden om voor een voortvarend proces te zorgen en de opschorting te beperken tot een redelijke termijn.⁴² Daartoe werd onder meer overwogen dat het weliswaar redelijk *as a measure of procedural efficiency* kan zijn om te beslissen dat de uitkomst van een parallelle procedure wordt afgewacht, maar dat een dergelijke beslissing wel proportio-

36 HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB* 2015/207 (m.nt. Vetter).

37 HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, *BNB* 2015/187 (m.nt. Van Casteren).

38 HR 10 juli 2015, ECLI:NL:HR:2015:1809, *BNB* 2015/187 (m.nt. Van Casteren); HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB* 2015/207 (m.nt. Vetter).

39 HR 26 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1666, *BNB* 2015/186 (m.nt. Van Casteren); HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2165, *BNB* 2015/226 (m.nt. Van Casteren); HR 14 augustus 2015, ECLI:NL:HR:2015:2161, *BNB* 2015/207 (m.nt. Vetter); HR 9 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:2989, *BNB* 2015/227 (m.nt. Van Casteren). Zie ook J.M. van der Vegt, 'Krijgt het verdedigingsbeginsel tanden?', *MBB* 2015, nr. 11.

40 HvJ EU 23 oktober 2014, C-437/13 (*Unitrading*), *BNB* 2015/26 (m.nt. Van Casteren).

41 HR 4 december 2015, ECLI:NL:HR:2015:3467, *V-N* 2015/64.9.

42 EHRM 30 oktober 2014, 56637/10, etc. (*Sociedade de Construções Martins & Vieira e.a./Portugal*), *H&I* 2015/99 (m.nt. Van Eijdsen). Vgl. eerder ook EHRM 21 december 2010, 974/07 (*Wienholtz/Duitsland*).

neel moet zijn en dat daarbij in ogenschouw moet worden genomen dat een verdachte niet te lang in onzekerheid mag verkeren.

4 Bescherming van eigendom

4.1 Inleiding

Ook in deze kroniekperiode zijn weer vele voorbeelden te vinden in de jurisprudentie van tevergeefse pogingen van belastingplichtigen om artikel 1 Eerste Protocol EVRM (hierna: EP) in te zetten tegen hen onwelgevallige onderdelen van belastingwetgeving. Belastingplichtigen lijken daarbij soms te overschatten welke rechten zij aan artikel 1 EP kunnen ontlelen.⁴³

Ik bespreek hierna in de hoofdttekst alleen de belangrijkste jurisprudentie.⁴⁴ De (sub)paragraafindeling hierna volgt het schema voor toetsing aan artikel 1 EP. Toetsing van overgangsrecht wordt in een afzonderlijke paragraaf besproken, mede omdat er op dat terrein de nodige noemenswaardige jurisprudentie is verschenen.

4.2 Aantasting van eigendomsrecht

Voordat getoetst kan worden aan artikel 1 EP moet beoordeeld worden of sprake is van (i) een eigendomsrecht (ii) dat wordt aangetast. Indien de belastingheffing zelf wordt bestreden, levert deze vraag veelal geen probleem op. Bij belastingheffing is inherent sprake van een aantasting van het eigendomsrecht.⁴⁵

4.3 Rechtsgeldigheid

De eis van rechtsgeldigheid van de aantasting van het eigendomsrecht kent verschillende aspecten. Een van de aspecten is dat het toepasselijke nationale recht voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar in de uitoefening dient te zijn. Bij de toets of aan deze kwalitatieve legaliteitseis wordt voldaan speelt veelal het vereiste van voorzienbaarheid een belangrijke rol. Hoe complex en/of vaag geformuleerd fiscale regelgeving soms ook is, de Hoge Raad heeft nog nooit een fiscale bepaling in strijd met de voorzienbaarheidseis geacht. Daarin is in deze

43 Vgl. bijvoorbeeld HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:284, *BNB* 2014/92 (m.nt. Kavelaars) (kring verzekerden) en HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, *BNB* 2014/229 (m.nt. Mertens) (keuze om geen tegenbewijsregeling op te nemen).

44 Voor algemene fiscale literatuur in de kroniekperiode over art. 1 EP zie bijv. E. Poelmann 'Art. 1 Eerste Protocol EVRM', *TFB* 2014/1, en A.J. Luimes, 'Artikel 1 Eerste Protocol EVRM en het Nederlandse fiscale recht: de stand van zaken anno 2014', *WFR* 2014, p. 570 e.v. Zie verder bijv. J.D. Rolim, 'Proportionality and fair taxation', *Intertax* 2015, nr. 5, p. 405-409.

45 Vgl. in deze kroniekperiode bijv. EHRM 21 januari 2014, 32492/08 (Rheims/Frankrijk) en EHRM 27 mei 2014, 18485/14 (Berkvens/Nederland), *BNB* 2014/237 (m.nt. Happé). In EHRM 13 januari 2015, 50131/12 (Huitson/VK), *H&I* 2015/140 (m.nt. Thomas) werd echter niet voor deze invalshoek gekozen maar de eigendomsvraag in het midden gelaten.

periode geen verandering gekomen.⁴⁶ Vermeldenswaard is dat de Hoge Raad in een van zijn arresten heeft overwogen dat de vereisten van precisie en voorzienbaarheid niet inhouden dat de fiscale wetgever bij het bepalen van het tijdstip van inwerkingtreding van nieuwe wetgeving rekening moet houden met de tijd die betrokkenen nodig hebben om schadebeperkende maatregelen te treffen.⁴⁷ Dit oordeel lijkt mij juist maar moet naar mijn mening niet worden misverstaan in de zin dat de fiscale wetgever met de genoemde factor geen rekening hoeft te houden of in de zin dat die factor niet relevant is bij toetsing aan artikel 1 EP. De factor kan namelijk wel degelijk van belang zijn, namelijk in het kader van de proportionaliteitstoets.

In eerdere publicaties heb ik erop gewezen dat opvallend is dat in zaken waarin terugwerken de kracht van belastingwetgeving aan de orde is, het EHRM veelal niet ingaat op de verhouding met de voorzienbaarheidseis, maar de toelaatbaarheid van terugwerkende kracht vooral beoordeelt in het kader van de proportionaliteitstoets (hetgeen mijns inziens overigens ook een wenselijke benadering is). Ook in deze kroniekperiode heeft het EHRM terugwerkende kracht van belastingwetgeving op deze manier getoetst.⁴⁸

Een ander aspect van de rechtsgeldigheidseis is dat een aantasting vergezeld moet gaan van procedurele garanties die de betrokkene een redelijke mogelijkheid bieden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van die aantasting. Sinds de Hoge Raad twee bepalingen in een wet in formele zin (een verweersluitingsregel in de Kostenwet, en de zogenaamde Fierensmarge in de Wet WOZ) in strijd met deze procedurelegarantie-eis heeft geacht,⁴⁹ wordt te pas en – vaker – te onpas in fiscale procedures het standpunt ingenomen dat in het desbetreffende geval sprake is van strijdigheid met die eis. Een voorbeeld in deze kroniekperiode betreft een procedure over de waarderingsregel van artikel 21, vijfde lid, Successiewet (tekst 2010-2012). Die regel brengt bijvoorbeeld mee dat bij overlijden in het jaar 2010 voor de waardering van een tot de nalatenschap behorende woning wordt uitgegaan van de WOZ-waarde per 1 januari 2009. Hierdoor kan het zo zijn dat een woning voor een wezenlijk hoger bedrag dan de werkelijke waarde in aanmerking wordt genomen voor de erfbelasting. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat deze waarderingsregel geen schending van de procedurelegarantie-eis inhoudt.⁵⁰

Het komt met regelmaat voor dat uit een arrest van de Hoge Raad of het HvJ EU blijkt dat een bepaalde belastingheffing (gedeeltelijk) in strijd is met het Unierecht. Naar intern recht staat de bezwaartermijn dan eraan in de weg dat belastingplichtigen via het alsnog maken van bezwaar kunnen opkomen tegen eerdere heffingen waartegen destijds geen (of niet tijdig) bezwaar is gemaakt. Nadat de Hoge Raad eerder al had beslist dat het Unierecht zich niet tegen niet-ontvankelijkverklaring van een dergelijk bezwaar wegens overschrijding van de bezwaartermijn

46 HR 11 juli 2014, ECLI:NL:HR:2014:1621, *BNB* 2014/238 (inzake een bepaling betreffende de overdrachtsbelasting), HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, *BNB* 2014/219 (m.nt. Meussen) (inzake een bepaling betreffende de kansspelbelasting), HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:471, *BNB* 2015/123 (m.nt. Meussen) (inzake een bepaling betreffende de kansspelbelasting). Zie in deze kroniekperiode ook EHRM 21 januari 2014, 32492/08 (Rheims/Frankrijk).

47 HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, *BNB* 2014/219 (m.nt. Meussen).

48 EHRM 13 januari 2015, 50131/12 (Huitson/VK), *H&I* 2015/140 (m.nt. Thomas), en EHRM 15 januari 2015, 36918/11 etc. (Arnaud/Frankrijk), *EHRC* 2015/76 (m.nt. Pauwels). Vgl. ook de niet-belastingzaak EHRM 12 mei 2015, 36862/05 (Gogitidze e.a./Georgië), par. 99.

49 HR 10 juli 2009, ECLI:NL:HR:2009:BG4156, *BNB* 2009/246, en HR 22 oktober 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL1943, *BNB* 2010/335.

50 HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:339, *BNB* 2014/126 (m.nt. Van Straaten).

verzet, heeft de Hoge Raad in deze kroniekperiode ook beslist dat de procedurelegarantie-eis daaraan niet in de weg staat.⁵¹

In een ander arrest kwam de Hoge Raad op basis van het nationale recht tot de conclusie dat de desbetreffende belanghebbende gebruik kon maken van een bepaalde rechtsingang, en wees de Hoge Raad ter ondersteuning voor zijn oordeel er nog fijntjes op dat aldus aan belanghebbende een redelijke mogelijkheid wordt geboden tot effectieve betwisting van de rechtmatigheid van de aan hem op te leggen aanslag zoals vereist door artikel 1 EP.⁵² Ook hier een voorbeeld van de betekenis die het EVRM kan hebben bij (de motivering van) rechtsvinding.

4.4 Legitiem doel in het algemeen belang

Met de aantasting van het eigendomsrecht dient een legitiem doel in het algemeen belang te worden nagestreefd. Wanneer de aantasting te maken heeft met belastingheffing of invordering, zal het vereiste van een legitiem doel in de regel geen probleem opleveren. Belastingen dienen als uitgangspunt het algemeen belang. Dat bij belastingen in beginsel wordt voldaan aan het vereiste van een legitiem doel ligt ook besloten in de slotzin van artikel 1 EP. Dat neemt niet weg dat de aanwezigheid van een ander legitiem doel⁵³ naast het budgettaire belang eraan kan bijdragen dat een belastingmaatregel op regelgevingsniveau de proportionaliteitstoets doorstaat.⁵⁴

4.5 Proportionaliteitstoets

De laatste eis is dat er een redelijke mate van evenredigheid bestaat tussen de gebruikte middelen – de desbetreffende aantasting – en het legitieme doel dat ermee wordt nagestreefd. Daarbij is van belang dat de wetgever op het terrein van belastingen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt;⁵⁵ de keuze van de belastingwetgever wordt gerespecteerd tenzij deze zonder redelijke grond is.⁵⁶ Opmerking verdient overigens dat in een zaak waarbij belastingheffing betrokken is, het EHRM voor de mate van de beoordelingsvrijheid soms niet verwijst naar de beoordelings-

51 HR 18 december 2015, 14/04118, ECLI:NL:HR:2015:3465.

52 HR 11 april 2014, ECLI:NL:HR:2014:835, BNB 2014/195 (m.nt. Jansen).

53 Het tegengaan van belastingontwijking is vanzelfsprekend een geaccepteerd legitiem doel (zie EHRM 13 januari 2015, 50131/12 (Huitson/VK), H&I 2015/140 (m.nt. Thomas), en EHRM 15 januari 2015, 36918/11 etc. (Arnaud/Frankrijk), EHRC 2015/76 (m.nt. Pauwels)). Dat geldt ook voor het bereiken van een gelijke belastingheffing over economisch vergelijkbare gevallen (EHRM 21 januari 2014, 32492/08 (Rheims/Frankrijk)).

54 Vgl. bijvoorbeeld HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, BNB 2014/219 (m.nt. Meussen) (invoering van kansspelbelasting voor kansspelautomaten).

55 In HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, BNB 2014/229 (m.nt. Mertens) haalt de Hoge Raad ter illustratie enige recente door het EHRM gebruikte termen aan ('*exceptionally wide margin of appreciation*' en '*particularly broad margin of appreciation*'). Zie over de beoordelingsvrijheid ook R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde', MBB 2015, p. 283-292.

56 Bijv. in deze kroniekperiode EHRM 21 januari 2014, 32492/08 (Rheims/Frankrijk), EHRM 18 maart 2014, 39689/05 (Atev/Bulgarije), EHRM 13 januari 2015, 50131/12 (Huitson/VK), H&I 2015/140 (m.nt. Thomas), en EHRM 15 januari 2015, 36918/11 etc. (Arnaud/Frankrijk), EHRC 2015/76 (m.nt. Pauwels). Vgl. ook HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:339, BNB 2014/126 (m.nt. Van Straaten).

vrijheid die voor belastingen geldt, maar aansluit bij de beoordelingsvrijheid die het EHRM pleegt te hanteren voor de regulering van het betrokken object dat wordt belast.⁵⁷

De Hoge Raad pleegt de voornoemde proportionaliteitstoets in twee stappen te doorlopen: eerst een toets op wetgevingsniveau en daarna een toets of in het concrete geval sprake is van een individuele buitensporige last.⁵⁸ Deze laatste toets wordt overigens niet steeds uitgevoerd omdat belanghebbenden niet altijd ter zake feiten en omstandigheden stellen.⁵⁹ In de recht(er)s-praktijk lijkt men soms te worstelen met de vraag welke maatstaven moeten worden gehanteerd bij toepassing van die toets.⁶⁰ Soms geeft de Hoge Raad een aanwijzing.⁶¹

Alle pogingen van belanghebbenden voor de Hoge Raad om een belastingmaatregel te laten afstuiten op de proportionaliteitstoets zijn in deze kroniekperiode tevergeefs gebleken, zij het dat voor de hierna te noemen kwestie van de kansspelbelasting een opening is gelaten (dat een verwijzingshof vervolgens heeft benut). Ik behandel enige zaken.⁶²

Ruim in de belangstelling staat de kwestie of de forfaitaire-rendementsheffing (box 3) in de inkomstenbelasting verenigbaar is met artikel 1 EP.⁶³ Steen des aanstoots is dat geheven wordt over een forfaitair rendement van 4% van het vermogen aan het begin van het jaar, terwijl al enige jaren de rente op spaarrekeningen ver beneden die 4% ligt. Er zijn inmiddels zoveel bezwaarschriften ingediend dat de Staatssecretaris van Financiën de massaalbezwaarprocedure van toepassing heeft verklaard.⁶⁴ Een in dit verband belangrijk arrest betreft *BNB 2015/174* omdat de Hoge Raad daarin enerzijds een voorzichtige waarschuwing aan de wetgever geeft⁶⁵ en anderzijds duidelijk laat doorklinken niet snel strijd met artikel 1 EP aanwezig te zullen achten – daarbij bovendien manoeuvreerruimte scheppend door zijn verwijzing naar het tarief. De Hoge Raad overwoog namelijk als volgt:

57 Zie bijv. EHRM 1 september 2015, 13341/14 (da Silva Carvalho Rico/Portugal), *EHRC* 2015/250 (m.nt. Leijten) (pensioenuitkeringen). Vgl. ook – in het kader van het discriminatieverbod – EHRM 4 maart 2014, 7552/09 (Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/VK), *EHRC* 2014/109 (m.nt. Gerards).

58 Bijv. HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, *BNB* 2014/229 (m.nt. Mertens), en HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, *BNB* 2014/219 (m.nt. Meussen).

59 Bijv. HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, *BNB* 2014/229 (m.nt. Mertens). Vgl. ook onderdeel 8.2 van de conclusie van Van Hilten voor HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:471, *BNB* 2015/123 (m.nt. Meussen).

60 Zie daarover bijvoorbeeld onderdeel 13 van de conclusie van Wattel van 18 juni 2015, ECLI:NL:PHR:2015:947.

61 HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1673, *BNB* 2015/185 (m.nt. Van Vijfeijken).

62 Naast de hierna te noemen gevallen werd evenmin strijdigheid met art. 1 EP aangenomen in HR 24 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:103, *BNB* 2014/59 (m.nt. Albert) (middelingsregeling); HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, *BNB* 2014/229 (m.nt. Mertens) (ontbreken tegenbewijsregeling bij heffing over excessieve vertrekvergoeding); HR 27 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:471, *BNB* 2015/123 (m.nt. Meussen) (kansspelbelasting van 29% over prijzen behaald met deelname aan buitenlandse pokertoernooien zonder rekening te houden met verliezen geleden bij andere toernooien). Wat betreft uitspraken van de feitenrechters zie bijv. Rb Gelderland 13 mei 2014, ECLI:NL:RBGEL:2014:3057, *V-N* 2014/39.20 (vereiste van mantelzorgcompliment voor toepassing partnervrijstelling in Successiewet bij mantelzorger) en Rb Den Haag 6 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:753, *V-N* 2015/20.24 (verhuurderheffing).

63 Dit onderwerp komt ook uitgebreid aan de orde in het proefschrift van Sonja Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting* (diss. Tilburg), Enschede: Gildeprint 2015, par. 4.6. Zie ook R.E.C.M. Niessen, 'Mensenrechten en de Belastingkamer: box 3 bedreigd?', *Fiscaal Tijdschrift Vermogen* 2015/3.

64 Besluit Staatssecretaris van Financiën 26 juni 2015, nr. BLKB2015/903M, *Stcrt.* 2015, 18400.

65 Vgl. R. Pieterse, 'Kroniek van het belastingrecht', *NJB* 2015/35, p. 2467: 'dat de Hoge Raad met deze enigszins cryptische overweging voedsel geeft aan de gedachte dat vraagtekens zijn te plaatsen bij de aanvaardbaarheid van de forfaitaire rendementsheffing.'

‘Van dit forfaitaire stelsel kan (...) niet worden gezegd dat het elke redelijke grond ontbeert. Gelet op de ruime beoordelingsmarge die de wetgever op het terrein van het belastingrecht toekomt, is dit stelsel niet in strijd met [artikel 1 EP; MP]. Dit stelsel zou slechts dan in strijd komen met artikel 1 van het EP indien zou komen vast te staan dat het destijds door de wetgever voor een lange reeks van jaren veronderstelde rendement van vier percent voor particuliere beleggers niet meer haalbaar is en belastingplichtigen, mede gelet op het toepasselijke tarief, zouden worden geconfronteerd met een buitensporig zware last. (...) Voor het aannemen van een inbreuk op artikel 1 van het EP is niet voldoende dat het rendement van bepaalde bezittingen (...) structureel blijft beneden vier percent van het daarin geïnvesteerde bedrag, ook niet indien de bezittingen van de belastingplichtige in box 3 vooral uit dergelijke bezittingen bestaan. Daarbij moet ook in aanmerking worden genomen dat een gering beleggingsresultaat van de verhuurde woningen in het algemeen mede tot uitdrukking komt in de [waarde in het economisch verkeer; MP] van die woningen.’

Bijzonderheid van de zaak aan de orde in het arrest was echter dat niet alleen sprake was van de ‘normale’ box 3-ficties, maar ook nog van andere ficties, die tezamen als effect konden hebben dat het belaste (forfaitaire) rendement nog verder van het werkelijk behaalde rendement ligt. De Hoge Raad wist een principieel oordeel over de verhouding van deze – in zijn woorden – ‘stapeling van forfaits’ met artikel 1 EP te vermijden via een internrechtelijke toetsing: in nader door de Hoge Raad omschreven omstandigheden dient het betrokken artikel uit een uitvoeringsbesluit buiten toepassing te blijven wegens overschrijding van de aan de besluitgever gedelegeerde bevoegdheid.⁶⁶

De eerder (par. 4.3) genoemde waarderingsregel van artikel 21, vijfde lid, Successiewet (tekst 2010-2012) kan meebrengen dat een woning voor een aanmerkelijk hogere waarde in aanmerking wordt genomen voor de erfbelasting dan haar werkelijke waarde op het moment van verkrijging. De Hoge Raad heeft geoordeeld dat dit effect niet betekent dat de wetgever is getreden buiten de aan hem toekomende ruime beoordelingsvrijheid. De wetgever mocht een zekere ruwheid aanvaarden omwille van een vereenvoudiging in de uitvoering; van de praktische regeling kan niet kan worden gezegd dat zij elke redelijke grond ontbeert.⁶⁷

Een kwestie die in de vorige kroniekperiode speelde en ook thans nog speelt is of de met ingang van 1 juli 2008 ingevoerde kansspelbelasting voor kansspelautomaten een met artikel 1 EP strijdige aantasting van het eigendomsrecht van exploitanten van kansspelautomaten behelst. Feitenrechters oordeelden hierover verschillend. De Hoge Raad heeft op basis van de wetsgeschiedenis geconcludeerd dat de wetgever ervan is uitgegaan dat de exploitanten zich zullen aanpassen aan de gewijzigde regelgeving en maatregelen zullen nemen om de omzet te verhogen of de kosten te verlagen. Gelet op deze veronderstellingen van de wetgever kan niet worden gezegd, aldus de Hoge Raad in afwijking van een hof, dat de wetgever bewust het risico heeft aanvaard dat ten minste een substantieel deel van de exploitanten van kansspelautomaten als gevolg van de wetswijziging in een structureel verliesgevende positie zou komen te verkeren. Nadat de Hoge Raad er ook nog op gewezen had dat niet slechts budgettaire overwegingen aan de wetswijziging ten grondslag lagen, maar ook de wens om een consistenter en neutraler regime voor alle kansspelen in te voeren, was de Hoge Raad ‘een en ander overziende’ van oordeel

66 HR 3 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:812, *BNB* 2015/174 (m.nt. Heithuis). Zie ook van de civiele kamer HR 24 april 2015, ECLI:NL:HR:2015:1171, *BNB* 2015/175 (m.nt. Heithuis). Zie hierover bijv. C. Bruijsten, ‘Waardering verhuurde woningen in Box 3: delegatieruimte en toetsing aan het EVRM’, *NTFR Beschouwingen* 2015/20.

67 HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:339, *BNB* 2014/126 (m.nt. Van Straaten).

dat de wetgever binnen de hem toekomende ruime beoordelingsmarge was gebleven.⁶⁸ Voor beantwoording van de vraag of de wetswijziging wel heeft geleid tot een individuele en buitensporige last in het concrete geval zijn zaken door de Hoge Raad verwezen naar een verwijzingshof.

In één van de verwezen zaken is inmiddels geoordeeld dat sprake is van een dergelijke individuele en buitensporige last, en is ter compensatie daarvan de inspecteur veroordeeld tot een schadevergoeding van 1.364.740 euro onder handhaving van de geheven belasting.⁶⁹ Het is – voor zover mij bekend – voor het eerst dat in een fiscale zaak ná verwijzing door de Hoge Raad een hof tot de conclusie komt dat sprake is van strijdigheid met artikel 1 EP op de grond dat sprake is van een individuele en buitensporige last. In een andere verwijzingszaak komt hetzelfde hof tot de conclusie dat in dat geval geen sprake is van een individuele en buitensporige last.⁷⁰

In Portugal is in het kader van de bezuinigingsmaatregelen in verband met ‘de crisis’ tijdelijk in 2013 en 2014 een buitengewone solidariteitsheffing (*contribuição extraordinária de solidariedade*) over pensioenuitkeringen boven een bepaald bedrag geheven. Bij een klagster voor het EHRM resulteerde deze heffing in een korting op haar pensioenuitkering van 4,6%, in totaal ongeveer 2.500 euro. Gelet op onder meer de penibele financiële situatie van Portugal, de ruime beoordelingsvrijheid, de tijdelijkheid van de maatregel en het geringe inkomensverlies oordeelde het EHRM dat de maatregel proportioneel was.⁷¹

Een andere zaak voor het EHRM betrof een regeling (volgens de klagers: met een fictie) in de Franse belastingwetgeving met betrekking tot leasing. Die regeling houdt in de kern in dat indien als gevolg van de beëindiging van de lease van land een zaak die op dat land door de lessee/huurder is gebouwd, ter beschikking komt van de lessor/verhuurder, de (deels forfaitair bepaalde) waarde van die zaak tot het inkomen van de lessor/verhuurder wordt gerekend als huurinkomen. Hetzelfde geldt indien, zoals in het geval van de klagers, het land vóór de beëindiging van de leasetermijn wordt verkocht door de lessor aan de lessee. Het EHRM verwierp de klacht dat sprake was van een met artikel 1 EP strijdige fictie.⁷²

In de zaak *Atev* achtte het EHRM de weigering door de Bulgaarse belastingautoriteiten van aftrek van btw om de reden dat belanghebbende niet voldeed aan bepaalde formele (bewijs)vereisten, niet in strijd met het eigendomsrecht. Het EHRM woog mee dat belanghebbende de leverancier civielrechtelijk had kunnen aanspreken voor een schadevergoeding omdat deze bepaalde vereiste bewijsstukken kwijt was geraakt.⁷³

68 HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, *BNB* 2014/219 (m.nt. Meussen). Zie ook HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1524, *BNB* 2014/220.

69 Hof Den Haag 29 juli 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2119.

70 Hof Den Haag 29 juli 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2118. Zie verder ook bijv. Hof Amsterdam 30 juni 2015, ECLI:NL:GHAMS:2015:3057; Rb. Gelderland 17 maart 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:1730, *V-N* 2015/21.21 en verscheidene uitspraken van Rb Noord-Holland op 31 maart 2015 (bijv. ECLI:NL:RBNHO:2015:2589).

71 EHRM 1 september 2015, 13341/14 (da Silva Carvalho Rico/Portugal), *EHRC* 2015/250 (m.nt. Leijten).

72 EHRM 21 januari 2014, 32492/08 (Rheims/Frankrijk).

73 EHRM 18 maart 2014, 39689/05 (*Atev*/Bulgarije). In deze zaak komt het EHRM door gevalvergelijking tot een andere conclusie dan die in de – in een eerdere kroniek besproken – zaak *Bulves*.

Behalve op het terrein van het materiële belastingrecht kan artikel 1 EP een rol spelen op het terrein van invordering van belastingschulden. Op nationaal gebied is het daarbij rustig gebleven in deze kroniekperiode. Het EHRM heeft enige uitspraken gedaan, maar die behandel ik hier verder niet.⁷⁴

4.6 Overgangsrecht⁷⁵

Het fenomeen van (materieel) terugwerkende kracht van belastingwetgeving heeft in deze kroniekperiode ruim in de belangstelling gestaan. De meeste aandacht is uitgegaan naar twee kwesties.⁷⁶

De eerste betreft de per 1 januari 2009 ingevoerde wettelijke regeling die erin voorziet dat excessieve vertrekvergoedingen worden getroffen met een extra 30% heffing in de loonbelasting ten laste van de werkgever. Voor de berekening of sprake is van een excessieve vertrekvergoeding wordt onder meer rekening gehouden met het loon dat is genoten in het kalenderjaar vóór het kalenderjaar waarin de dienstbetrekking is beëindigd. Voor een beëindiging van een dienstbetrekking in het jaar 2009 betekent deze berekeningswijze dus dat rekening wordt gehouden met loon genoten in 2008, dus loon van vóór de inwerkingtreding van de regeling. Hoewel de Hoge Raad zich kritisch toont ('Aldus wordt afbreuk gedaan aan [het belang van belanghebbende] om de fiscale gevolgen van haar (voorgenomen) handelingen tevoren te kunnen overzien'), acht hij – anders dan het hof – uiteindelijk artikel 1 EP niet geschonden.⁷⁷ Daarbij betreft de Hoge Raad verschillende factoren om op basis daarvan te oordelen dat er geen aanleiding is voor het oordeel dat de wetgever met de regeling en het daarbij gehanteerde overgangsrecht de vereiste *fair balance* niet in acht heeft genomen.

De tweede kwestie is nog interessanter en betreft de zogenoemde crisisheffing. Deze per 1 januari 2013 ingevoerde heffing houdt in dat van werkgevers *in 2013* een pseudo-eindheffing van 16% wordt geheven voor zover zij *in 2012* lonen hebben betaald die hoger zijn dan 150.000 euro. Zoals in de vorige kroniek gemeld, heeft deze heffing veel commotie veroorzaakt door dit element van terugwerkende kracht. De meeste feitenrechters hebben deze heffing niet in strijd geacht met artikel 1 EP. In een zeer uitgebreide en goed gedocumenteerde conclusie heeft A-G Wattel echter geconcludeerd dat dit verdragsartikel wel wordt geschonden.⁷⁸ Volgens

74 Bijv. EHRM 23 januari 2014, 19336/04 (East West Alliance Limited/Oekraïne), *H&I* 2014/85 (m.nt. Thomas), *EHRC* 2014/100 (schending), EHRM 4 maart 2014, 34129/03 (Microintellect OOD/Bulgarije), *EHRC* 2014/145 (m.nt. Milo) (schending); EHRM 23 oktober 2014, 27785/10 (Melo Tadeu/Portugal), *EHRC* 2015/15, *H&I* 2015/29 (m.nt. Thomas).

75 Naast de hierna behandelde arresten bijv. ook HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:743, *BNB* 2015/149 (m.nt. Jansen) (terugwerkende kracht reparatiewetgeving inzake legesheffing identiteitskaart); HR 19 juni 2015, ECLI:NL:HR:2015:1673, *BNB* 2015/185 (m.nt. Van Vijfeijken) (invoering fictieve verkrijging in Successiewet zonder eerbiedigende werking), alsmede Rb Den Haag 6 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:753, *V-N* 2015/20.24 (terugwerkende kracht verhuurderheffing).

76 De hiervóór in par. 4.5 vermelde kwestie over de invoering van kansspelbelasting bij kansspelautomaten heeft overigens ook een overgangsrechtelijke component omdat in wezen (ook) de vraag is of de wetgever daarbij niet had moeten voorzien in overgangsmaatregelen.

77 HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, *BNB* 2014/229 (m.nt. Mertens).

78 Conclusie van 18 juni 2015, ECLI:NL:PHR:2015:947.

de A-G is er geen rechtvaardiging voor de terugwerkende kracht⁷⁹ van de crisisheffing voor zover het de periode betreft vóór 25 mei 2012 (zijnde het moment dat duidelijk werd dat geheven zou worden over loon in het jaar 2012).

De crisisheffing in 2013 (over 2012) was aangekondigd én wettelijk vormgegeven als eenmalig. Door een wetswijziging werd de crisisheffing echter (eenmalig) verlengd met een jaar. Bijgevolg is ook in 2014 crisisheffing geheven bij werkgevers, nu over bovenmatig loon in 2013. A-G Wattel heeft inmiddels geconcludeerd dat ook deze verlengde crisisheffing het eigendomsrecht schendt.⁸⁰ Volgens de A-G is er geen rechtvaardiging voor de terugwerkende kracht voor zover het de periode betreft vóór 17 september 2013 (zijnde de datum van indiening van het wetsvoorstel dat voorzag in de verlenging); de A-G toonde zich daarbij ook erg kritisch over het feit dat de wetgever is teruggekomen op zijn eerdere 'toezegging' dat de crisisheffing eenmalig zou zijn.

Er kan met spanning naar de arresten van de Hoge Raad – die begin 2016 worden verwacht – worden uitgekeken. De Hoge Raad heeft weliswaar tot op heden nog nimmer een geval van terugwerkende kracht van belastingwetgeving in strijd met artikel 1 EP geacht, maar het geval van de crisisheffing is de meest scherpe kwestie die tot nu toe aan hem is voorgelegd en kent geen duidelijk precedent in de jurisprudentie van het EHRM.

Ook voor het EHRM is terugwerkende kracht van belastingwetgeving aan de orde geweest. De zaak *Arnaud* betrof een in 2001 overeengekomen wijziging van het belastingverdrag tussen Monaco en Frankrijk waardoor Frankrijk vermogensbelasting kan heffen van Fransen die in Monaco wonen. De wijziging werd uiteindelijk in 2005 goedgekeurd bij wet in Frankrijk, en vond met terugwerkende kracht toepassing vanaf 1 januari 2002. De terugwerkende kracht maakt volgens het EHRM niet dat er sprake is van schending van artikel 1 EP.⁸¹ De terugwerkende kracht binnen het jaar 2005 is namelijk niet bijzonder vanuit belastingrechtsoptiek. Met betrekking tot de terugwerking naar de jaren 2002-2004 acht het EHRM onder meer van belang dat de belastingmaatregel en de terugwerkende kracht ervan tijdig waren aangekondigd. Dit laatste maakt de uitspraak voor Nederland relevant. De Nederlandse belastingwetgever maakt namelijk regelmatig gebruik van het instrument van 'wetgeving per persbericht', waarbij terugwerkende kracht aan een belastingmaatregel wordt verleend tot de datum van aankondiging ervan per persbericht.⁸²

De zaak *Huitson* betrof een periode van terugwerkende kracht van wetgeving van 6 jaar. Het EHRM achtte dat niet problematisch, waarbij ogenschijnlijk een grote rol speelt dat het ging

79 In zijn conclusie besteedt de A-G opvallend veel aandacht aan de vraag of nu sprake is van 'formeel' of 'materieel' terugwerkende kracht. Ik betwijfel of die 'etiket'-kwestie wel zo relevant is in het kader van toetsing aan art. 1 EP. De concepten formeel en materieel terugwerkende kracht worden vooral gebruikt in de (Nederlandse) (fiscale) literatuur maar voor zover mij bekend niet door het EHRM. Het lijkt mij nauwelijks twijfel dat hier sprake is van 'terugwerkende kracht' in de zin van de eerdere jurisprudentie van het EHRM, aangezien – anders dan bij bijvoorbeeld de voormelde heffing over excessieve vertrekvergoedingen – alle voor de heffing relevante feiten zijn gelegen vóór de inwerkingtreding.

80 Conclusie van 17 november 2015, ECLI:NL:PHR:2015:2304.

81 EHRM 15 januari 2015, 36918/11 etc. (*Arnaud/Frankrijk*), EHRC 2015/76 (m.nt. Pauwels), *H&I* 2015/86 (m.nt. Thomas).

82 De Hoge Raad pleegt dat niet in strijd met art. 1 EP te achten. Zie in deze kroniekperiode bijv. HR 27 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:743, *BNB* 2015/149 (m.nt. Jansen); zie ook Rb. Den Haag 6 januari 2015, ECLI:NL:RBDHA:2015:753, *V-N* 2015/20.24.

om wetgeving gericht tegen een ‘*marketed and wholly artificial tax avoidance scheme*’.⁸³ Het oordeel is weinig verrassend aangezien uit eerdere rechtspraak al volgde dat het EHRM niet geneigd is in rechtsbescherming op grond van artikel 1 EP te voorzien in het geval van maatregelen gericht tegen belastingontwijking.⁸⁴ Het oordeel roept wel de vraag op of artikel 1 EP überhaupt grenzen stelt aan het verlenen van terugwerkende kracht in een dergelijk geval. In het kader van het huidige debat over belastingethiek is nog opmerkingswaardig dat het EHRM in zijn overwegingen meermalen een vergelijking maakt met niet-belastingontwijkende belastingplichtigen, die gedupeerd worden door de belastingontwijkers.

De Hongaarse zaak *Markovics e.a.* ziet weliswaar niet op een wijziging in de fiscale regelgeving maar heeft materieel gezien in zeker opzicht wel een fiscale overgangsrechtelijke component. Aan de orde was een wettelijke regeling die erin voorzag dat ‘service pensions’, zoals belanghebbenden genoten, werden vervangen door ‘service allowances’. Eén van de belangrijkste verschillen tussen beide voorzieningen is dat de ‘service allowances’ – anders dan de pensioenuitkeringen – wél zijn belast met Hongaarse inkomstenbelasting. Bijgevolg ontvingen belanghebbenden door de wetswijziging (die kennelijk ook niet werd begeleid door een fiscale overgangsmaatregel) voortaan netto – na belastingen – een lagere uitkering (12% tot 16% minder). Het EHRM achtte artikel 1 EP niet geschonden.⁸⁵

5 Verbod van discriminatie

5.1 Algemeen⁸⁶

De jurisprudentie van de Hoge Raad op het terrein van toetsing van belastingwetgeving aan het discriminatieverbod geeft al ruim een decennium hetzelfde beeld: belastingplichtigen doen tevergeefs een beroep op het discriminatieverbod. Een belangrijke oorzaak hiervan is de ruime beoordelingsvrijheid die de Hoge Raad – zich baserend op de zaak *Della Ciaja*⁸⁷ – de wetgever laat op het terrein van belastingen. De vrijheid wordt daarbij gelaten bij het beantwoorden van de vraag of gevallen als gelijk moeten worden beschouwd en, zo ja, of een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen. Indien het

83 EHRM 13 januari 2015, 50131/12 (Huitson/VK), *H&I* 2015/140 (m.nt. Thomas).

84 Zie M.R.T. Pauwels, ‘Retroactive Tax Legislation in view of Article 1 First Protocol ECHR’, *EC Tax Review* 2013, p. 268-281, met jurisprudentieverwijzingen.

85 EHRM 24 juni 2014, 77575/11, 19828/13, 19829/13 (Markovics e.a./Hongarije).

86 Wat betreft literatuur bijv. R.H. Happé, ‘Fiscale discriminatie in 26 jaar rechtspraak van de Hoge Raad: een fiscaal en rechtsstatelijk debat’, *WFR* 2014, p. 1000 e.v., en R.J.B. Schutgens, ‘Over hondenbezitters en andere stervelingen’, *Ars Aequi* 2014, p. 204-206, alsmede R. van der Hulle & R. van der Hulle, ‘Hoe ver strekt het in mensenrechtenverdragen opgenomen discriminatieverbod bij discriminatoire belastingwetgeving?’, *WFR* 2014, p. 230-236 en van dezelfde auteurs ‘Toetsing van belastingwetgeving aan het gelijkheidsbeginsel in Nederland en Duitsland’, *Ars Aequi* 2015, p. 981-991.

87 EHRM 22 juni 1999, 46757/99 (Della Ciaja/Italië), *BNB* 2002/398. Zie in deze kroniekperiode bijv. EHRM 27 mei 2014, 18485/14 (Berkvens/Nederland), *BNB* 2014/237 (m.nt. Happé).

niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is.⁸⁸

Voor al na het in de vorige kroniek besproken arrest over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet,⁸⁹ is in de literatuur de vraag gerezen of het discriminatieverbod nog wel betekenis heeft in belastingzaken.⁹⁰ Daarbij is ook de vraag gesteld of de Hoge Raad zich niet al te terughoudend opstelt, waarbij soms wordt vergeleken met een voor de belastingwetgever strenger oordeel van de Duitse constitutionele rechter ter zake van een – tot op zekere hoogte – vergelijkbare faciliteit in het Duitse belastingrecht.⁹¹ De vraag bij deze laatste vergelijking is overigens of het verschil in constitutioneel (toetsings)kader voldoende in ogenschouw wordt genomen.

5.2 Nogmaals de bedrijfsopvolgingsfaciliteit

Met voornoemd arrest van de Hoge Raad over de bedrijfsopvolgingsfaciliteit was de discussie over de verhouding tussen de bedrijfsopvolgingsfaciliteit en het discriminatieverbod nog niet beëindigd. Stichting Meldpunt Collectief Onrecht zag nog wel (commerciële) kansen en trachtte met advertenties ('Erf- of schenkbelasting betaald? Laatst kans om die terug te eisen!') mensen aan te sporen om via haar een procedure voor het EHRM te starten.⁹² Voordat die procedures goed en wel waren opgestart, heeft het EHRM echter al duidelijkheid gegeven over de kwestie. In de zaak *Berkvens* had het weinig overwegingen nodig om tot hetzelfde oordeel als de Hoge Raad te komen.⁹³ Opmerkingswaardig is dat het EHRM een verband met artikel 8 EVRM heeft gelegd; het wees er namelijk met betrekking tot het legitieme doel op dat *the economic well-being of the country* een legitiem doel is dat in artikel 8 EVRM wordt genoemd. Verder valt de wijze van toepassing van de proportionaliteitstoets op. Waar de kritiek in de literatuur op de bedrijfsopvolgingsfaciliteit zich in dat kader vooral richt op de aard en omvang van de faciliteit (is voor een liquiditeitsprobleem het geven van een (bovendien zeer hoge) vrijstelling niet wat te

88 Zie voor een algemene uiteenzetting van het gehanteerde toetsingskader in deze kroniekperiode vooral HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, *V-N* 2015/53.8. Zie over de beoordelingsvrijheid ook R. van der Hulle, 'De ruime beoordelingsvrijheid voor de belastingwetgever: een onneembare horde', *MBB* 2015, p. 283-292.

89 Die faciliteit voorziet in een zeer grote belastingvrijstelling in het geval van bedrijfsopvolging, waardoor de verkrijging van ondernemingsvermogen veel lager wordt belast dan de verkrijging van ander vermogen. In HR 22 november 2013, ECLI:NL:HR:2013:1211, *BNB* 2014/30 (m.nt. Happé), werd geoordeeld dat deze faciliteit het discriminatieverbod niet schendt. Zie ook HR 28 maart 2014, ECLI:NL:HR:2014:687, *BNB* 2014/106.

90 Vgl. de in voetnoot 86 en 88 genoemde literatuur, alsmede G.J.M.E. de Bont en M.J. Pelinck, 'Bedrijfsopvolgingsfaciliteit in het successierecht: post mortem van het gelijkheidsbeginsel', *WPNR* 2014/7027, p. 679-684 en P. Wattel, 'Taxation with representation ain't so hot either', *NJB* 2015/54. Voor een gezond ander geluid J.P. Boer, A.O. Lubbers & H. Vording, 'De BOF-zaken: de Hoge Raad grijpt niet in bij kwalitatief ondermaatse belastingwetgeving', *WFR* 2014, p. 408 e.v.

91 BVerfG 17 december 2014, 1 BvL 21/12 (voor het Engelstalige persbericht: <http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Pressemitteilungen/EN/2014/bvg14-116.html>). Zie hierover Van der Hulle en Van der Hulle 2015, *supra* noot 86, en T.C. Hoogwout, 'Duitse bedrijfsopvolgingsregeling voor de schenk- en erfbelasting is strijdig met het gelijkheidsbeginsel', *FTV* 2015/2, p. 9-12.

92 Zie www.collectiefonrecht.nl/erfbelasting. Hierover zijn Kamervragen gesteld; zie *V-N* 2014/17.19.

93 EHRM 27 mei 2014, 18485/14 (*Berkvens/Nederland*), *BNB* 2014/237 (m.nt. Happé), *H&I* 2014/273 (m.nt. Thomas). Zie hierover naast de in voetnoot 91 aangehaalde literatuur ook A.W.M. Willems, 'Nogmaals de bof', *WPNR* 2015, p. 784-786.

veel van het goede?), gaat het EHRM daar niet op in. Het EHRM merkt niet de vrijstelling maar het onderscheid tussen bedrijfsvermogen en overig vermogen als zodanig als *the means employed* aan. En vervolgens concludeert het dat het maken van dát onderscheid niet disproportioneel is, ‘*since by their very nature similar problems cannot arise in respect of assets to which the exemption does not apply.*’ Het EHRM betreft dus – net zoals eerder de Hoge Raad – de vormgeving en omvang van de faciliteit niet expliciet in de proportionaliteitstoets.

5.3 Nationale jurisprudentie

Op het terrein van jurisprudentie van de Hoge Raad zijn er geen bijzondere ontwikkelingen in deze kroniekperiode geweest: strijdigheid met het discriminatieverbod wordt stevast niet aangenomen.⁹⁴

Noemenswaardig is nog wel een overweging in één van de arresten dat, kort gezegd, de omstandigheid dat het in dat geval aan de orde zijnde onderscheid is gemaakt in een volkenrechtelijke overeenkomst, op zichzelf nog geen rechtvaardiging vormt voor het onderscheid. Nederland is immers ook bij het aangaan en toepassen van een dergelijke overeenkomst gehouden tot nakoming van door hem aangegane verdragsverplichtingen die discriminatie verbieden.⁹⁵

Verder verdient een arrest over een regeling in de inkomstenbelasting over aftrek van scholingsuitgaven vermelding, omdat het arrest illustreert dat de reikwijdte van de discriminatieverboden van het EVRM en IVBPR een andere is dan die van unierechtelijke discriminatieverboden. Aan de orde is dat de regeling voorziet in een beperking van de aftrek van scholingsuitgaven tot een standaardstudieperiode die aan de leeftijd van de betrokkene is verbonden. Waar de Hoge Raad het beroep op de in het EVRM en IVBPR neergelegde discriminatieverboden verwerpt, heeft hij prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU over de verenigbaarheid van het gemaakte onderscheid naar leeftijd met diverse unierechtelijke normen die zijn gericht tegen leeftijdsdiscriminatie, waaronder een norm uit een bepaalde richtlijn en het algemene unierechtelijke beginsel van non-discriminatie op grond van leeftijd.⁹⁶

Dat een feitenrechter het beroep op het discriminatieverbod in verband met de grondwettelijke belastingvrijstelling voor bepaalde leden van het Koninklijk Huis heeft afgewezen, zal geen

94 Bijv. HR 24 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:103, BNB 2014/59 (m.nt. Albert) (middelingsregeling); HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:284, BNB 2014/92 (m.nt. Kavelaars) (uitsluiting verzekeringsplicht AOW voor gezinsleden medewerkers VN-tribunalen); HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:291, BNB 2014/83 (beperking kring verzekerden tot ingezetenen); HR 21 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:344, BNB 2014/86 (m.nt. Van Vijfeijken) (afwijkende aanvang aanslagtermijn successiewet); HR 20 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1463, BNB 2014/229 (m.nt. Mertens) (verschil in behandeling verwerving van aandelen en verwerving van aandelenopties); HR 27 juni 2014, ECLI:NL:HR:2014:1523, BNB 2014/219 (m.nt. Meussen) (heffing kansspelbelasting kansspelautomaten naar dezelfde grondslag als casinotafelspelen); HR 9 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:22, BNB 2015/53 (verschil in fiscale behandeling medewerkers Europees Octrooi Bureau naar gelang het al dan niet hebben van Nederlandse nationaliteit); HR 30 januari 2015, ECLI:NL:HR:2015:157, BNB 2015/68 (uitzondering voor advocaten in art. 8:24 Awb inzake machtiging). In de in par. 4.6 vermelde zaken over de crisisheffing hebben belanghebbenden ook betoogd dat het discriminatieverbod wordt geschonden; volgens A-G Wattel faalt dat betoog (conclusie van 18 juni 2015, ECLI:NL:PHR:2015:947).

95 HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:284, BNB 2014/92 (m.nt. Kavelaars).

96 HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3022, V-N 2015/53.8.

verbazing wekken.⁹⁷ Een meer interessante kwestie die nog onder de rechter is, betreft de eisen in de Successiewet voor de mantelzorgvrijstelling. Deze eisen hebben als gevolg dat een gehuwde mantelzorger anders dan een ongehuwde mantelzorger niet in aanmerking komt voor de mantelzorgvrijstelling. Een rechtbank heeft geoordeeld dat de eis dat de mantelzorger ongehuwd moet zijn geen enkele functie dient en dat (daarom) sprake is van een ongelijke behandeling waarvoor geen rechtvaardiging kan worden gevonden.⁹⁸ Een andere rechtbank heeft in andere zin geoordeeld.⁹⁹

5.4 Jurisprudentie van het EHRM

In de eerder in par. 4.6 genoemde zaak *Arnaud* werd ook het beroep op het discriminatieverbod verworpen.¹⁰⁰ Als gevolg van een wijziging in het belastingverdrag tussen Monaco en Frankrijk kan Frankrijk vermogensbelasting heffen van Fransen die in Monaco wonen. Dit zorgt voor een verschil in behandeling ten opzichte Fransen die ook buiten Frankrijk maar dan in een ander land dan Monaco wonen. Ten aanzien van die Fransen kan Frankrijk geen vermogensbelasting heffen. Volgens het EHRM is geen sprake van gelijke gevallen. Het wijst er in dat verband op dat regels in bilaterale belastingverdragen het resultaat zijn van onderhandelingen tussen de desbetreffende landen.

Ook in deze kroniekperiode is het discriminatieverbod weer ingeroepen door een kerkgenootschap in een fiscale zaak, ditmaal in verband met de onroerendezaakbelasting in het Verenigd Koninkrijk. De mormoonse kerk kwam voor hun 'tempels' niet in aanmerking voor de vrijstelling van die belasting die geldt voor openbare plaatsen voor religieuze activiteiten, omdat de tempels als niet-openbaar toegankelijke gebouwen werden gezien. Het EHRM was van oordeel dat als al zou kunnen worden gesproken van een indirect onderscheid naar godsdienst, voor dat onderscheid een redelijke rechtvaardiging bestaat die gelegen is in het algemeen belang van toegang van het publiek tot religieuze gebouwen.¹⁰¹ Van disproportionele gevolgen was bovendien geen sprake, in aanmerking genomen dat de tempels wel in aanmerking kwamen voor een tariefreductie met 80% voor *charitable organisations*. Deze zaak is overigens als enige fiscale zaak vermeld in het jaarverslag over 2014 van het EHRM.¹⁰² Het verslag (p. 149) vermeldt erbij dat '[t]he judgment is noteworthy in that it deals with an aspect of fiscal policy regarding religious organisations, and in particular the use of tax exemptions to promote public access to religious centres.'

97 Hof Den Bosch 7 mei 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1663. A-G Niessen heeft onlangs (ECLI:NL:PHR:2015:2420) geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het cassatieberoep.

98 Rb. Zeeland-West-Brabant 2 juli 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:4443.

99 Rb. Gelderland 24 maart 2015, ECLI:NL:RBGEL:2015:2025.

100 EHRM 15 januari 2015, 36918/11 etc. (Arnaud/Frankrijk), EHRC 2015/76 (m.nt. Pauwels).

101 EHRM 4 maart 2014, 7552/09 (Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/VK), EHRC 2014/109 (m.nt. Gerards).

102 www.echr.coe.int/Documents/Short_Survey_2014_ENG.pdf

6 Overig¹⁰³

6.1 Geen straf zonder wet¹⁰⁴

Indien een belastingplichtige een onjuiste of onvolledige aangifte heeft gedaan kan hij onder bepaalde voorwaarden aan een fiscale bestuurlijke boete ontkomen indien hij (tijdig) ‘inkeert’. De voorwaarden die gelden voor een boetevrije inkeer, zijn de afgelopen jaren niet steeds hetzelfde geweest; eerst was de inkeerregeling aangescherpt en vervolgens was er een tijdelijke versoepeling. Dergelijke wijzigingen roepen steeds overgangsrechtelijke vragen op, zoals de vraag welk regime van toepassing is indien sprake is van inkeer die plaatsvindt na een aanscherping van de regeling maar die betrekking heeft op feiten die zijn geschied toen een gunstiger inkeerregime van toepassing was. In de fiscale literatuur is aan dergelijke overgangsrechtelijke vragen aandacht besteed in relatie tot artikel 7 EVRM en artikel 15 IVBPR.¹⁰⁵

In de Nederlandse zaak *Italmoda* gaf het HvJ EU een bevestigend antwoord op de vraag of, kort gezegd, de EU-richtlijn inzake btw het toestaat om in het geval een belastingplichtige betrokken is bij fraude, aan hem de toepassing te weigeren van het recht op aftrek, vrijstelling of teruggaaf van de btw, ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking. In het kader van deze kroniek is relevant dat het HvJ EU daarbij onder meer overwoog dat de weigering van een recht in een dergelijk geval geen straf of sanctie is in de zin van artikel 7 EVRM of van artikel 49 Handvest.¹⁰⁶

In een strafrechtelijke zaak inzake btw oordeelde het HvJ EU in verband met een Italiaanse regeling die voorziet in ‘absolute’ verjaringstermijnen, dat, kort gezegd, een dergelijke verjaringsregeling in strijd kan komen met EU-rechtelijke verplichtingen. Hier is relevant dat het HvJ EU van oordeel was dat het buiten toepassing laten van de verjaringsregeling niet in strijd zou komen met het legaliteitsbeginsel zoals neergelegd in artikel 49 Handvest, voor welke conclusie het steun aanwezig achtte in jurisprudentie van het EHRM inzake artikel 7 EVRM.¹⁰⁷

¹⁰³ Zie naast de hierna vermelde jurisprudentie ook HR 14 februari 2014, ECLI:NL:HR:2014:277, *BNB* 2014/93 (weigering verlening kinderbijslag aan belanghebbende is niet in strijd met art. 3 Vierde Protocol EVRM) en EHRM 16 oktober 2014, 8307/11 (*Göthlin/Zweden*) (gijzeling belanghebbende gedurende 42 dagen na weigering om aan belastingautoriteiten te onthullen waar een houtzagerij was die als zekerheid was gesteld voor belastingsschulden, niet in strijd met art. 5 EVRM). In zijn conclusie voor HR 13 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:278, *BNB* 2015/72 ging A-G Niessen ambtshalve nog uitgebreid in op de vraag of bepaalde verdragen (Europees Sociaal Handvest, Internationaal Verdrag inzake de rechten van het kind, en Internationaal verdrag inzake economische, sociale en culturele rechten) betekenis hebben voor de toepassing van de fiscale regeling betreffende uitgaven voor specifieke zorgkosten; de Hoge Raad is daarop in zijn arrest niet ingegaan.

¹⁰⁴ Zie in deze kroniekperiode J.D. Baron en R.S. Bekker, ‘The usual suspects: doen geloven dat een aan *fraus legis* gekoppelde boete niet bestaat’, *WFR* 2014, p. 1292 e.v., over de vraag – in het licht van art. 7 EVRM – of een boete kan worden opgelegd bij wettoepassing met toepassing van *fraus legis*.

¹⁰⁵ P.G.M. Jansen, ‘Hoe verder met de ‘verruimde’ inkeerregeling?’, *WFR* 2014, p. 954 e.v. en R. van der Hulle, ‘Een verdergaande verruiming van de wettelijke inkeerregeling geboden?’, *TFB* 2015/04.

¹⁰⁶ HvJ EU 18 december 2014, C-131/13, C-163/13 en C-164/13 (*Schoenimport ‘Italmoda’ Mariano Previti vof e.a.*), *BNB* 2015/61 (m.nt. Bijl).

¹⁰⁷ HvJ EU 8 september 2015, C-105/14 (*Taricco e.a.*), *EHRC* 2015/228 (m.nt. Timmerman).

6.2 Recht op eerbiediging van privé-, familie- en gezinsleven

In de vorige kroniek heb ik melding gemaakt van een vonnis van een rechtbank in een kortgedingprocedure waarin de Belastingdienst van het bedrijf SMSparking verstrekking van *alle* parkeergegevens van zijn klanten over het jaar 2012 had gevorderd ten behoeve van een groot aantal belastingen.¹⁰⁸ De rechtbank had deze vordering afgewezen, met verwijzing naar artikel 8 EVRM, omdat sprake is van een *fishing expedition*. In hoger beroep heeft het gerechtshof dit vonnis vernietigd in een in de literatuur bekritiseerd arrest en SMSparking bevolen om mee te werken.¹⁰⁹ Kern van het oordeel is dat het bevragen van een administratieplichtige op grond van artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen ook in de ruime zin niet strijdig is met artikel 8 EVRM, nu een dergelijke aantasting is gerechtvaardigd door de noodzaak in een democratische samenleving vanwege het belang van het economisch welzijn van het land, alsmede dat de gehanteerde wijze van bevraging voldoet aan de vereisten van proportionaliteit en subsidiariteit.

Los van deze specifieke kwestie roept het zogenoemde kentekenparkeren (waarbij parkeerbelasting wordt voldaan door invoering van het kenteken bij de parkeerautomaat of via een app) meer in het algemeen verscheidene vragen op uit het oogpunt van privacy.¹¹⁰

Een andere kwestie – weer gaat het om auto's – betreft de vraag of het gebruik van camera-gegevens van de KLPD/Belastingdienst voor controle op het privégebruik van een auto (voor de loonbelasting en/of inkomstenbelasting), in strijd is met artikel 8 EVRM. Gerechtshoven hebben die vraag – die ongetwijfeld aan de Hoge Raad zal worden voorgelegd – ontkennend beantwoord.¹¹¹

In verband met internationale fiscale gegevensuitwisseling verdient de zaak *Othymia Investments* melding. Aan de orde was dat de Nederlandse Belastingdienst op verzoek van de Spaanse belastingautoriteiten een onderzoek had uitgevoerd bij belanghebbende en (onder meer) de verkregen informatie vervolgens aan de Spaanse belastingautoriteiten had verstrekt. Het EHRM verwierp de klacht van belanghebbende dat de gegevensverstrekking zonder voorafgaande mededeling aan belanghebbende in strijd is met artikel 8 EVRM of artikel 13 EVRM.¹¹²

Een tevergeefs beroep op artikel 8 EVRM werd ook gedaan in de zaak *G.S.B.* door een inwoner van de Verenigde Staten ter zake de uitwisseling van bankinformatie door de Zwitserse belastingautoriteiten aan de Amerikaanse belastingautoriteiten (IRS). Deze zaak houdt verband met de, destijds breed in de media uitgemeten, kwestie dat de IRS hadden ontdekt dat vele Amerikaanse belastingplichtigen – niet in hun aangifte verantwoord – vermogen op bankrekeningen bij de Zwitserse UBS-bank hadden. Met het oog op het voorkomen van een civiele procedure van de IRS tegen UBS en mogelijke negatieve gevolgen daarvan voor Zwitserland, heeft Zwitser-

108 Rb. Oost-Brabant 26 november 2013, ECLI:NL:RBOBR:2013:6553.

109 Hof Den Bosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *V-N* 2014/43.6, *NTFR* 2014/2163 (m.nt. Thomas), *Computerrecht* 2014/182 met zeer kritische noot Wisman ('Het is (...) welhaast onbegrijpelijk dat de Belastingdienst deze zaak heeft gewonnen.')

110 Zie bijv. E.P.M. Thole e.a., 'Kentekenparkeren: hoe zit het met de privacy van de parkeerder?', *Privacy & Informatie* 2015, p. 137-143. Rb. Noord-Holland 15 december 2014, ECLI:NL:RBNHO:2014:11715 achtte de efficiencyvoordelen (belastingheffing tegen lagere kosten) en het bestrijden van fraude (de 'handel in parkeerkaartjes' wordt illusoir) een rechtvaardiging voor 'enige inbreuk op de privacy die met kentekenparkeren gepaard gaat'.

111 Hof Den Bosch 27 maart 2015, ECLI:NL:GHSHE:2015:1086, *NTFR* 2015/1217, met commentaar Schouten en Hof Den Haag 15 november 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:3207.

112 EHRM 16 juni 2015, 75292/10 (*Othymia Investments BV/Nederland*), *H&I* 2015/268 (m.nt. Thomas).

land in 2010 een verdrag met de Verenigde Staten gesloten om gegevensuitwisseling mogelijk te maken (ondanks het 'bankgeheim'). Het EHRM oordeelde onder meer dat het verstrekken van de bankinformatie van belanghebbende een rechtsgrondslag had in dit verdrag, dat aan de voorzienbaarheidseis werd voldaan en dat het verdrag een legitiem doel had (kort gezegd: ruzie met de VS voorkomen).¹¹³ Het beroep op het beginsel van niet-terugwerkende kracht werd verworpen onder meer met de motivering dat het vaste rechtspraak van de Zwitserse federale rechter is dat een procedurele regeling zoals de onderhavige direct van toepassing is op lopende en nieuwe procedures, ook voor zover die betrekking hebben op belastingjaren van vóór de invoering van de regeling.

6.3 *Ne bis in idem*-beginsel

Er is een groot aantal arresten van het EHRM gewezen waarin de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel (artikel 4 Zevende Protocol EVRM) in fiscale zaken aan de orde was.¹¹⁴ Ik volsta hier met deze attendering, mede gelet op de omvang van deze kroniek. Eén van de arresten is overigens aangehaald door de strafkamer van de Hoge Raad in haar bekende arrest over het alcoholslot.¹¹⁵ Dat de toepassing van het *ne bis in idem*-beginsel in fiscale zaken principiële vragen oproept, blijkt overigens ook uit de omstandigheid dat de Kamer in juli 2015 de behandeling twee Noorse zaken heeft verwezen naar de Grote Kamer van het EHRM.¹¹⁶

6.4 Godsdienstvrijheid (art. 9 EVRM)¹¹⁷

In de hiervoor in par. 5.4 vermelde zaak van de mormoonse kerk waarin een beroep werd gedaan op het discriminatieverbod in verband met de Britse onroerendezaakbelasting, werd ook een beroep gedaan op schending van de godsdienstvrijheid als zodanig. Het EHRM overwoog dat betwijfeld kon worden of in dit geval wel sprake is van een aantasting van de godsdienstvrijheid, gelet op de beperkte impact van de gereduceerde belastingtarieven. Het achtte hoe dan ook

113 EHRM 22 december 2015, 28601/11 (G.S.B./Zwitserland).

114 Zonder naar volledigheid te streven: EHRM 20 mei 2014, 37394/11 (Glantz/Finland), *H&I* 2014/269 (m.nt. Thomas) (schending); EHRM 20 mei 2014, 758/11 (Häkä/Finland), *H&I* 2014/267 (m.nt. Thomas) (geen schending); EHRM 20 mei 2014, 11828/11 (Nykänen/Finland), *H&I* 2014/270 (m.nt. Thomas) (schending); EHRM 20 mei 2014, 35232/11 (Pirttimäki/Finland), *H&I* 2014/268 (geen schending); EHRM 27 november 2014, 7356/10 (Lucky Dev/Zweden), *H&I* 2015/27 (m.nt. Thomas), *EHRC* 2015/39 (m.nt. Uzman en Van Bockel) (schending); EHRM 27 januari 2015, 17039/13 (Rinas/Finland), *H&I* 2015/96 (m.nt. Thomas) (schending); EHRM 2 februari 2015, 53753/12 (Kiiveri/Finland), *EHRC* 2015/86 (schending); EHRM 10 februari 2015, 53197/13 (Österlund/Finland), (schending). Inzake het *ne bis in idem*-beginsel zijn ook fiscale zaken aanhangig bij het HvJ EU (C-217/15, Orsi; C-350/15, Luciano Baldetti; C-524/15, Luca Menci).

115 HR 3 maart 2015, ECLI:NL:HR:2015:434, *NJ* 2015/256 (m.nt. Keulen), *AB* 2015/159 (m.nt. Stijnen).

116 Het gaat om de zaken *Frisvold* (24130/11) en *Flom-Jacobsen* (29758/11); de hoorzitting is op 16 januari 2016.

117 De zaak EHRM 8 april 2014, 70945/11 (Magyar Keresztény Mennonita Egyház e.a./Hongarije), *EHRC* 2014/153, *NTM/NJCM-bulletin* 2014/33 (m.nt. Broeksteeg), – waarin art. 9 en 11 EVRM geschonden werden geacht – laat ik onbesproken. Als ik het goed zie ging het daarbij niet om belastingheffing, maar om verlies van een recht op een deel van belastinginkomsten.

artikel 9 EVRM niet geschonden, omdat het beleid ten aanzien van vrijstellingen voor religieuze gebouwen binnen de beoordelingsvrijheid van de lidstaat valt.¹¹⁸

7 Tot slot

Wat zijn nu de meest in het oog springende ontwikkelingen? Met betrekking tot artikel 6 EVRM valt op dat het onrustig blijft op het terrein van het verbod van gedwongen zelfincriminatie en dan vooral de vraag of de invulling door de Hoge Raad van het concept 'wilsonafhankelijk materiaal' juist is. Interessant is verder de *Melo Tadeu*-zaak, die laat zien dat onder omstandigheden een belastingzaak het toepassingsbereik van artikel 6 EVRM kan worden ingetrokken en dat het speelveld van de belastingrechter beperkt kan worden indien ter zake van hetzelfde (vermeende) feitencomplex een vrijspraak is gevolgd in een strafrechtelijke procedure. In verband met artikel 1 EP vallen de massale bezwaren op waarbij de verenigbaarheid van de forfaitaire rendementsheffing (box 3) met artikel 1 EP wordt bestreden. Het belangrijkste nationale arrest op het terrein van artikel 1 EP is een nog niet gewezen arrest, namelijk het aankomende arrest inzake de crisisheffing in 2012 en 2013, welk arrest – hoe dan ook, ongeacht de uitkomst – meer zal leren over de grenzen aan het verlenen van terugwerkende kracht aan belastingwetgeving. De jurisprudentie van het EHRM daarover kenmerkt zich overigens in deze periode – zij het betreffende duidelijk andere wetgevingsgevaltypen dan de crisisheffing – door terughoudendheid (*Huitson* en *Arnaud*). Wat betreft het discriminatieverbod heeft het EHRM snel duidelijkheid gegeven dat het – in een deel van de literatuur bekritiseerde – oordeel van de Hoge Raad inzake de bedrijfsopvolgingsfaciliteit *Straatsburg-proof* is. De internationale financiële crisis en de gewijzigde maatschappelijke opvattingen ten aanzien van belastingontduiking en -ontwijking hebben de internationale fiscale gegevensuitwisseling een stevige impuls gegeven. Twee arresten van het EHRM duiden erop dat artikel 8 EVRM vermoedelijk niet snel een belemmering zal vormen voor die ontwikkeling. Tot slot, vanuit het oogpunt van rechtsvinding is interessant dat de Hoge Raad in twee arresten bij zijn motivering van een wetsuitleg verwijst naar het EVRM (*BNB* 2014/195 en *BNB* 2015/57).

¹¹⁸ EHRM 4 maart 2014, 7552/09 (Church of Jesus Christ of Latter-Day Saints/VK), EHRC 2014/109 (m.nt. Gerards).

